

Steuerliche Behandlung von Arbeitnehmern französischer Betriebsstätten und Vertretern ausländischer Unternehmen, die sich auf Dienstreise in Deutschland befinden

Zur Erinnerung:

In der Regel ist das Arbeitsentgelt in dem Land steuerpflichtig, in dem die Tätigkeit ausgeübt wird. Die meisten internationalen Steuerabkommen sehen eine Ausnahme für Dienstreisen vor, die Arbeitnehmer für ihren Arbeitgeber unternehmen, sofern die folgenden drei Bedingungen gleichzeitig erfüllt sind:

- (1) Der Arbeitnehmer hält sich im Steuerjahr nicht länger als 183 Tage im Ausland auf,
- (2) und das Arbeitsentgelt wird von einem Arbeitgeber oder für Rechnung eines Arbeitgebers gezahlt, der nicht im Ausland ansässig ist,
- (3) Und das Gehalt geht nicht zu Lasten einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung des Arbeitgebers im Ausland.

Die überwiegende Mehrheit der Arbeitnehmer ist im selben Land wie ihr Arbeitgeber ansässig, doch muss dies anhand verschiedener Kriterien überprüft werden (Ort der Tätigkeit, ständiger Wohnsitz, Mittelpunkt der lebenswichtigen und wirtschaftlichen Interessen, gewöhnlicher Aufenthalt, Staatsangehörigkeit usw.).

Zu beachten: Bei einem Arbeitnehmer eines ausländischen Unternehmens, der Dienstreisen in das Wohnsitzland seines Arbeitgebers unternimmt, muss für die in diesem Land verbrachten Tage eine Quellensteuer einbehalten werden, da die zweite Voraussetzung nicht erfüllt ist.

 Zu berücksichtigen : Seit dem 1. Januar 2025 entsteht durch den deutschen Ansatz bei der Lohnbesteuerung ein Risiko der Doppelbesteuerung, insbesondere für in Frankreich ansässige Arbeitnehmer von französischen Betriebsstätten und von Vertretern ausländischer Unternehmen mit Sitz in Deutschland.

Nach Auffassung der deutschen Steuerbehörden und des Bundesfinanzhofs (Rechtssache VI R 25/22 vom 12.12.2024) üben Arbeitnehmer ausländischer (also unter anderem französischer) Betriebsstätten, deren Sitz sich in Deutschland befindet und die in Deutschland arbeiten, ihre Tätigkeit im Wohnsitzland ihres Arbeitgebers aus. Für die Zwecke der Lohnsteuer ist eine Betriebsstätte daher kein „Arbeitgeber“. Das entsprechende Arbeitsentgelt ist somit in Deutschland steuerpflichtig, und zwar ab dem ersten Tag der Tätigkeit in diesem Land. Der von der OECD zugelassene Ansatz (AOA), wonach Betriebsstätten als eigenständige und unabhängige Unternehmen zu betrachten sind, findet daher bei der Lohnsteuer keine Anwendung.

📄 **Eine unklare Position Frankreichs** : Die Auswirkungen auf die Lohnsteuer für deutsche Betriebsstätten französischer Unternehmen und umgekehrt bleiben unklar und bergen das Risiko einer Doppelbesteuerung. Aus französischer Sicht hängt die Anwendung von Artikel 13 Absatz 4 des deutsch-französischen Steuerabkommens (in Anlehnung an Artikel 15 Absatz 2 des OECD-Musterabkommens) weitgehend von der Auslegung des Begriffs „Arbeitgeber“ im Sinne von Absatz b) ab.

Die französische Steuerpraxis tendiert dazu, eine Analyse zu bevorzugen, die sich eher auf den wirtschaftlichen Gehalt als auf rein formale Kriterien stützt. Der Arbeitgeber kann daher anhand der Einheit ermittelt werden, die 1) tatsächliche Weisungsbefugnis und Kontrolle über die Arbeit des Arbeitnehmers ausübt, 2) die damit verbundenen Risiken und Verantwortlichkeiten trägt und 3) einen wirtschaftlichen Vorteil aus den erbrachten Leistungen zieht. Dieser Ansatz schließt eine formalere Auslegung nicht automatisch aus, insbesondere wenn die wirtschaftlichen Indikatoren nicht eindeutig übereinstimmen.

Die französischen Steuerbehörden legen oft mehr Wert auf den Inhalt als auf die Form. Eine Entscheidung des Verwaltungsberufungsgerichts Paris vom 10. Juni 2022 (Nr. 21PA01586) zeigt, dass sich französische Gerichte auf die wirtschaftliche und funktionale Realität des Arbeitsverhältnisses stützen können, um den Arbeitgeber im Sinne des Übereinkommens zu bestimmen. Diese Rechtsprechung schließt jedoch andere Auslegungen unter anderen tatsächlichen Umständen nicht aus.

Insgesamt unterliegt nach der derzeitigen Rechtslage in Frankreich die Bestimmung des Arbeitgebers im Sinne von Artikel 15 Absatz 2 des OECD-Übereinkommens weiterhin einer Auslegung und kann je nach den konkreten Umständen und der Gewichtung wirtschaftlicher gegenüber formalen Kriterien auf verschiedene Weise beurteilt werden.

💡 **Sanktionen**

Der Arbeitgeber ist verpflichtet, die Lohnsteuer für den Arbeitnehmer einzubehalten und abzuführen. Gemäß § 42d EStG (Einkommensteuergesetz) haftet der Arbeitgeber für nicht entrichtete Einkommensteuer. Die Finanzbehörden können die Steuer direkt vom Arbeitgeber einfordern, wenn dieser seiner Verpflichtung zur Einbehaltung der Lohnsteuer an der Quelle nicht nachgekommen ist, und Strafen verhängen:

- Verzugszinsen gemäß § 240 AO: 1 % pro Monat auf den Betrag der nicht gezahlten Steuer
- Verzugsstrafen gemäß § 152 AO bei verspäteter Abgabe der Lohnsteuererklärung.

Strafrechtliche Risiken im Steuerbereich:

- Bei vorsätzlicher Nichtzahlung -> Steuerhinterziehung (§ 370 AO): Geldstrafe oder Freiheitsstrafe von bis zu 5 Jahren in weniger schweren Fällen, in schwereren Fällen sogar bis zu 10 Jahren.
- Bei Fahrlässigkeit -> unbeabsichtigte Steuerverkürzung (§ 378 AO): Geldstrafe von bis zu 50.000 €.

→ Nächste Schritte für Arbeitgeber

Angesichts der Unsicherheit, die derzeit in Bezug auf deutsch-französische Grenzfälle herrscht, sollten Arbeitgeber für die kurzfristigen Dienstreisen ihrer Mitarbeiter, ihre Gehaltsstrukturen und ihre Dokumentationsprozesse neu bewerten.

Selbstverständlich stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung, um dieses Thema zu erläutern, Ihre aktuellen Strukturen zu analysieren, potenziell gefährdete Bereiche zu identifizieren und konforme Quellensteuerverfahren einzuführen.

Stéphanie Mabilde

Abteilungsleiterin

smabilde@sofradec.fr



Emilie Campbell

stv. Abteilungsleiterin

ecampbell@sofradec.fr



Nikolaj Milbradt

Rechtsanwalt – Partner –

nmilbradt@soffal.fr



Anastasiya Burimova

Steuerjurist

aburimova@soffal.fr

